

# 管理及び管理会計・原価計算の起源または現出に関する 経済合理主義的歴史解釈とフーコー主義的歴史解釈の到達点と課題 —— アメリカ合衆国陸軍省国営 Springfield 兵器廠の事例 - 第1部 ——

新谷 司\*

## 要 旨

本論文の目的は、19世紀前半のアメリカ合衆国陸軍省国営 Springfield 兵器廠に、管理及び管理会計・原価計算の起源または現出の場を求めた経済合理主義的歴史解釈とフーコー主義的歴史解釈の到達点と課題を明らかにすることである。この材料としては、同兵器廠における管理及び管理会計または原価計算の特質とその成立条件を示したフーコー主義的歴史解釈の論文、同論文を起点として同兵器廠の管理及び管理会計または原価計算の特質とその成立条件を巡って行われたフーコー主義的歴史解釈と経済合理主義的歴史解釈の論争の諸論文を利用する。本稿の分析方法はこの諸論文に基づいた文献研究である。

キーワード：経済合理主義，フーコー主義，新しい会計史，伝統的会計史

紙幅の都合により表題の論稿を4部に分割する予定である。以下の目次はその第1部である本稿の目次であり、末尾の引用参考文献は本稿に限定した引用参考文献である。

- 1 はじめに（本稿の目的と分析材料・分析方法）
- 2 Hoskin & Macve の フーコー主義的歴史解釈と Tyson の経済合理主義的歴史解釈
  - (1) 歴史解釈論争の概要と先行研究の状況及び本稿の貢献
  - (2) 会計史（原価計算史または管理会計史）研究における Hoskin & Macve と Tyson の位置

## 1 はじめに（本稿の目的と分析材料・分析方法）

本稿の目的は、管理（management）及び管理会計・原価計算の起源（origin）または現出（genesis: emergence）に関する経済合理主義的歴史解釈とフーコー主義的歴史解釈の到達点と課題を分析することにある<sup>1</sup>。

ここでいう経済合理主義的歴史解釈とは、欧米の経営学・会計学の研究者が提示した解釈で、

---

\* 日本福祉大学通信教育部

管理または会計の変化について要求・対応理論 (demand/response theory) を採用する解釈である (Edwards and Newell, 1991, p. 35; Hoskin and Macve, 1994a, p. 4)。

この理論に基づくと、経済・技術の変化に対応して、合理的判断または合理的行動を行う経済の主体の要求が変化し、この要求の変化に対応して管理または会計が変化するという歴史解釈になる (Carmona et al., 2004, p. 44)。管理または会計が経済または技術に決定されるという経済決定論 (経済還元主義) または技術決定論になる。

例えば、企業の競争的環境が激化したことから企業の効率性と競争力を強化したいために原価計算を導入するという説明、企業の垂直的統合が進行すると企業内部の諸過程間で移動する財の市場価格が存在しなくなることから、当該財の効率性の評価・監視を行うために原価計算を導入するという説明などは、この経済合理主義的歴史解釈、または要求・対応理論に該当する (Carmona et al., 1997, pp. 411-412)。

またフーコー主義的歴史解釈とは、欧米の会計学研究者が提示した解釈で、管理または会計を規律訓練権力とみなす歴史解釈のことである。これは、フランスの思想家 Michel Foucault (1926-84 年) (本稿ではフーコーとカナ表記する) の識別した近代的権力、すなわち、17 世紀から 19 世紀にかけて西洋社会に出現した規律訓練権力 (disciplinary power) を主題とした歴史研究に着想の源泉を持つ。なお、このフーコー主義的歴史解釈や規律訓練的権力の詳細は本稿の後半部分および本稿の続稿で示す。

フーコーのいう規律訓練権力とは監視と懲罰を繰り返し一定の標準や規格に合致した個人へと人間を矯正する権力である。ただしフーコーにとって権力とは唯名論的に、脱実在論的に扱われるべきもので、実体的なものではなくある状況に与えられるラベルでしかない。フーコーにとって確実に存在するもの、記述の与件となるものは言説的实践を含む実践である (相沢, 1994, pp. 38-39)。したがって規律訓練権力とは、規律訓練権力が横断しているとみなされる言説的实践と非言説的实践である (萱野, 2007, p. 164, 177)。

例えば、時間動作研究に基づく科学的管理法や標準原価計算などの管理または会計を規律訓練権力を構成する言説または実践とみなす説明などは、フーコー主義的歴史解釈または規律訓練権力的歴史解釈に該当する。

本稿の分析材料としては、19 世紀前半のアメリカ合衆国陸軍省国营 Springfield 兵器廠に、管理及び管理会計・原価計算の起源または現出の場を求め、その管理及び管理会計または原価計算の特質とその成立条件を示したフーコー主義的歴史解釈の論文、同論文を起点として同兵器廠の管理及び管理会計または原価計算の特質とその成立条件を巡って行われたフーコー主義的歴史解釈と経済合理主義的歴史解釈の論争の諸論文を利用する。本稿の分析方法はこの諸論文の内容に基づいた文献研究である。

本稿ではフーコー主義的歴史解釈の代表的研究として、Keith W. Hoskin & Richard H. Macve の諸論文 (1988a, 1988b, 1990, 1994a, 1994b, 2000) (氏名に対する敬称を省略、本稿で取り上げる全ての研究者に対しても同様) 及び Mahmoud A. Ezzamel, Keith W. Hoskin &

Richard H. Macve の論文 (1990) を取り上げる。一方経済合理主義的歴史解釈の代表的研究として、Alfred D. Chandler Jr. の著書 (1977 = 1979) の一部も取り上げるが、主には Thomas N. Tyson の諸論文 (1990, 1993, 2000) を取り上げる。

本稿でいうフーコー主義的歴史解釈と経済合理主義的歴史解釈の論争とは、実質的にはこの Hoskin & Macve と Tyson との論争である。この論争はイギリスの研究者である Hoskin & Macve とアメリカの研究者である Tyson とがアメリカ合衆国陸軍省国営 Springfield 兵器廠というアメリカの歴史的事例を巡って行われた論争である。

管理及び管理会計または原価計算の起源または現出の場所を Springfield 兵器廠に求める場合には、その時代の候補として 2 つの選択肢がある。それは同兵器廠の経営者である監督官を Roswell Lee (任期は 1815 年 6 月 - 1833 年 8 月) が勤めていた時代と Col Ripley (任期は 1841 年 4 月 - 1854 年 8 月) が勤めていた時代の 2 つである。この 2 つの時代が候補になる理由は、この時代の管理及び管理会計または原価計算が同兵器廠に高い生産性または安定した生産性をもたらしたと考えられるからである。

フーコー主義的歴史解釈を採用する Hoskin & Macve と経済合理主義的歴史解釈を採用する Tyson は双方ともこのうちの Ripley 監督官の時代を選択することに同意している。彼らは Ripley 監督官の時代の管理または会計が Springfield 兵器廠の労働生産性を高めたということに合意がある。特に 1841 年または 1842 年を Springfield 兵器廠の労働生産性における転換点と認識することに合意がある (Hoskin and Macve, 1988a, p. 38, p. 45. note 9: Tyson, 1990, p. 57)。

しかし Hoskin & Macve と Tyson は、その労働生産性を高めた Ripley 監督官時代の管理及び管理会計または原価計算の特質とその成立条件を巡って、歴史解釈を対立させている。また双方は Lee 監督官の時代の管理及び管理会計または原価計算の特質とその成立条件を巡っても、歴史解釈を対立させている。これらの対立が歴史解釈論争の基礎となっている。

1990 年代以降英語圏諸国の会計史の領域では、伝統的会計史 (主に経済合理主義的会計史) と新しい会計史 (主にフーコー主義的会計史とマルクス主義的会計史) という異なる理論的枠組またはパラダイムが共存している。伝統的会計史は経済合理主義的観点を採用して、会計を中立性・客観性を持ち、合理的判断及び行動に適合的な技術的実践 (記録・測定・報告) とみなしている (Gomes, 2008, pp. 472-473)。伝統的会計史は、環境の変化に対して経済的主体が合理的に対応して会計の変化を導くという歴史を描くため、会計を進化・進歩する実践または問題解決の実践として描き出す。

一方新しい会計史では、特定の会計実践の出現を要求・対応理論によって説明することは可能であり、もっともらしいとは考えているが、その理論では歴史的事例の詳細を必ずしも説明できないとも考えている (Carmona et al., 1997, p.42)。新しい会計史は、フーコー主義またはマルクス主義等の観点を採用し、会計を経済的・政治的・文化的なコンテキストの中で必要とされ、利用される社会的実践とみなしている (Gomes, 2008, p. 481, 483)。ただし、新しい会計史は、会計がコンテキストから受動的に形成されるだけでなく会計がコンテキストを能動的に形成する

というコンテキストと会計との相互作用の歴史を描く。新しい会計史は、会計とコンテキストの双方を問題を生み出す実践または実体として描くため、通用の会計概念、会計機能、会計制度、会計理論等に対して批判を行うことになる。

伝統的会計史または経済合理主義的会計史は特定の会計実践の起源 (origin) を研究する傾向がある。新しい会計史またはフーコー主義的会計史は、特定の会計実践の現出 (emergence: genesis) を研究することに努める。

現在の会計実践の持つ意味・機能と同一性を保つとみなされる会計実践をできる限り遠い過去に遡行して発見すること、歴史を連続的なものと考え、現在の会計実践を規定する不変の本質を過去に求めることが、起源の研究である。一方特定の会計実践の意味・機能が不変であることを仮定せず、過去の特定の会計実践と同時代の経済的・社会的変化、言説・制度の変化との相互作用からその会計実践の意味・機能を明らかにすることが、現出の研究である (Carmona et al., 2004, pp. 37-40)。

本稿では、原則的にフーコー主義的会計史または新しい会計史の場合に現出という用語を利用し、それ以外の場合には起源という用語を利用するが、文脈によってこの原則的利用方法を変更している場合もある。

伝統的会計史は第一次文献または古文書に基づく研究であることを誇りにしているが、新しい会計史は第一次文献に描かれる対象の偏向、同文献の選択者・解釈者の偏向を問題にしている。しかし第二次文献に依存することが新しい会計史固有の特徴ではないし、また第一次文献に依存することが伝統的会計史固有の特徴でもない (ibid., p. 43)。

フーコー主義的会計史家を自認する Hoskin & Macve (Fleischman, Hoskin and Macve, 1995) と経済合理主義的会計史家を自認する Tyson (Fleishman and Tyson, 1997) は、異なる歴史的解釈を行うものの、双方とも第一次文献または古文書を重視し、証拠を尊重してきている。

Hoskin & Macve は、フーコー主義的会計史における現出の研究が原始記録により発展すると主張しており (Hoskin & Macve, 1988b, p. 3), Tyson は古文書研究者であることを自認している (Fleischman & Tyson, 1997)。

Springfield 兵器廠における 19 世紀前半の管理及び会計の諸実践に限定して言えば、F. J. Deyrup (1948) の研究成果を典型とする多くの第二次文献が既に存在しており、同兵器廠の会計データ及び原価データ等の広範囲に及ぶ第一次文献または古文書もアメリカ国立公文書館で現在入手可能である (Hoskin and Macve, 1994a, p. 7, note 8)。

したがって、フーコー主義的会計史家の Hoskin & Macve と経済合理主義的会計史家の Tyson との論争は、同一の研究対象と歴史的証拠を共有しながら、異なる理論的枠組またはパラダイムから分析して異なる結論を導いた直接的論争である。

## 2 Hoskin & Macve の フーコー主義的歴史 解釈とTyson の経済合理主義的歴史解釈

### (1) 歴史解釈論争の概要と先行研究の状況及び本稿の貢献

#### 歴史解釈論争の概要

R. K. Fleischman によれば、本論争は「会計史の歴史上では、おそらく最も長期に及ぶパラダイム論争」(Fleischman, 2005, p. xxxiv) である。Hoskin & Macve 論文 (1988a) に異議を申し立てた Tyson 論文 (1990) の発表を論争開始の時点とみなし、双方による The Accounting Historians Journal 誌上での議論 (Hoskin and Macve, 2000: Tyson, 2000) を論争終結または一時停止の時点とみなせば、双方の論争期間は 11 年間に及ぶことになる。この長期間に及ぶフーコー主義的歴史解釈と経済合理主義的歴史解釈との解釈論争はおよそ次のような経過を辿っている。

そもそも Hoskin & Macve の研究 (1988a, 1988b) は、経済合理主義的経営史家の Chandler (1977 = 1979) によって示された近代的管理の起源に関する見解に対して異議を申し立てる研究である。経済合理主義的解釈を採用する Chandler によれば、近代の工場または近代的企业は経済的・技術的变化に対して、合理的に対応する新しい技術として近代的管理を造り出したと考えた (Hoskin and Macve, 1994a, p. 4)。この考えは管理の変化に関する要求・対応理論に基づいている。

なお、ここでのいう経済的・技術的变化とは、例えば、産業革命や工場の発明、標準規格に基づく互換性部品生産、鉄道や電信の成長など、生産と輸送の技術の変化により同領域の過程が迅速的で大量的になったことを指す (ibid., p. 4)。

Chandler (1977 = 1979) は近代的管理の起源として 2 種類の近代の組織 (近代的企业と近代の工場) の起源を識別し、近代の工場の管理の起源として、Springfield 兵器廠における Lee 監督官下の管理と管理会計または原価計算を取り上げている。Chandler は、この近代の工場の管理を一定の経済的・技術的变化に合理的に対応して新しい技術として造り出されたものとみなし、これを高く評価した。しかし彼はこれが労働に与える影響に対しては疑念を示した。

フーコー主義的解釈を採用する Hoskin & Macve (1988a, 1988b) も、1840 年代まで (Lee 監督官下の時代含む) の管理及び管理会計または原価計算が Springfield 兵器廠の労働生産性に与える影響に対しては疑念を示した。

Hoskin & Macve (1988a, 1988b) は、むしろ 1840 年代以降 (Ripley 監督官下の時代含む) に現出した管理及び管理会計または原価計算が同兵器廠の労働生産性を高めたと考えた。そして彼らはその管理または会計が一定の経済的・技術的变化に対する合理的な対応として造り出されたのではなく、West Point 陸軍士官学校の教育的実践 (書記行為・試験・評点化) を起源として造り出された、と考えた。つまり Hoskin & Macve (1988a, 1988b) は、1840 年代以降に



Springfield 兵器廠に現出した管理及び管理会計または原価計算の起源が、West Point 陸軍士官学校の教育的実践に求められると考えた。

彼らの研究は、特定の会計実践の意味・機能が不変であることを仮定せず、過去の特定の会計実践と同時代の経済的・社会的変化、言説・制度の変化との相互作用からその会計実践の意味・機能を明らかにする点では、現出の研究である。しかし、その会計実践の唯一の起源を教育施設の実践に求めている点では起源の研究でもある。

P. Armstrong (Armstrong, 1994, p. 48) によれば、Hoskin & Macve の研究 (1988a) は系譜学を採用するフーコーが批判の対象とした伝統的歴史学の起源の探究になっている、と批判されている。フーコーの系譜学は特定の出来事の現出に関連した言説と実践の多種多様で偶発的な歴史を扱うからである。なお、フーコーの系譜学の詳細は本稿の続稿で示す。

Hoskin & Macve によれば、同兵器廠における 1840 年代の労働生産性の増大（同兵器廠の銃身溶接量の増大と銃身溶接工の出来高賃率の低下）の原因は、West Point 陸軍士官学校の実践を起源とする規律訓練権力の横断する管理・会計の実践が同兵器廠に導入されたことにある。彼らの考えでは、1840 年代より前の管理・会計とは規律訓練権力が横断していない管理・会計であり、1840 年代以後の管理・会計とは規律訓練権力が横断した管理・会計である。

ここでいう規律訓練権力が横断していない管理・会計とは、時間動作研究による作業標準の設定はなく、規則正しい労働日を設定せず、労働時間の測定を行わない出来高払システムを前提とする出来高給の会計 (piece rate accounting) と解釈できる。また規律訓練権力が横断した管理・会計とは、事前に指定された規格を達成するための時間動作研究の実施、作業標準の設定とこれに基づく出来高賃率の設定、規則正しい労働日及び労働時間の測定を伴う出来高払システムを前提とする出来高給の会計と解釈できる。

また出来高給の会計とは、P. Uselding (Uselding, 1973, pp. 71-73)、Hoskin & Macve (Hoskin and Macve, 1998a, p. 43) 及び Tyson (Tyson, 1990, p. 52) による出来高給の会計に関する説明に従う限り、出来高払システムを採用する Springfield 兵器廠の会計システムを指すと考えられる。これは同兵器廠の管理会計または原価計算とみなすことができる。

この会計システムは賃金支払額計算の基礎として利用されうだけでなく、労働と材料の統制方法としても利用されう。同システムには、労働の報告（おそらく材料利用量・完成品数量等による労働の報告 - 筆者）、原材料及び完成品の在庫管理の会計、そして製造工程にある原材料と仕掛品の移動記録を含んでいた (Uselding, 1973, pp. 71-73)。

Hoskin & Macve は管理及び管理会計または原価計算が規律訓練権力の世界の一部になることを、「翻訳 (translation)」、「変換 (transformation)」または「断絶または不連続 (discontinuity)」という用語で表現する<sup>2</sup>。

West Point 陸軍士官学校という教育の世界では試験または評点化等によって生徒を計算可能にする規律訓練権力の実践があったが、これらがビジネスの世界では時間動作研究の実施、作業標準の設定とこれに基づく出来高賃率の設定、規則正しい労働日及び労働時間の測定を伴う出来

高払システムを前提とする出来高給の会計によって人を計算可能にする規律訓練権力の実践になる。West Point 陸軍士官学校にそうした教育の実践を導入したのは同校校長の Sylvanus Thayer であり、Springfield 兵器廠にそうしたビジネスの実践を導入したのは同校卒業生の Daniel Tyler である。

Hoskin & Macve (1988a) は、教育の世界とビジネスの世界において、このように人間が文字と数字に基づいて計算可能になることを「人間会計 (human accounting)」, 「人に関するアカンタビリティ (human accountability)」, または「完全なアカンタビリティ (total accountability)」と表現している。

一方経済合理主義的会計史家の Tyson (1990) は、同兵器廠の近代的管理の起源について、Hoskin & Macve による規律訓練権力の歴史解釈に反対した。彼によれば、1840 年代以降の同兵器廠における労働生産性増大の原因は規律訓練権力の導入にあるが、その導入は教育機関の実践を起源とするのではなく特定の経済的・技術的要因によるとして、その要因を特定した。この時彼は、1840 年代より前の管理・会計は規律訓練権力が横断していない管理・会計であるが、1840 年代以後の管理・会計は規律訓練権力が横断した管理・会計である、という Hoskin & Macve の見解を前提にしている。

Hoskin & Macve の理解に従えば、Tyson は同兵器廠の出来高給の会計が 1840 年代以前も以後も管理会計であり、当時の経済的・技術的要因に対応して 1840 年代に潜在的形態の管理会計（規律訓練権力が横断していない管理・会計）から顕在的形態の管理会計（規律訓練権力が横断した管理・会計）へ変化すると考えた (Hoskin and Macve, 1994a, pp. 6-7)。

Tyson にとって、1840 年代以前に管理会計が潜在的形態にあったことも 1840 年代以降にその潜在的形態の管理会計が顕在化してくることも、特定の経済的・技術的变化に対する合理的な対応による (Hoskin and Macve, 1994a, p. 23, note 6)。特定の経済的・技術的变化に対応して管理会計の潜在的形態と顕在的形態が出現するという Tyson の説明にも、Chandler の説明と同様に、要求・対応理論がある。しかし、次に示すように Tyson の説明は、Chandler の説明と異なっており、Tyson の説明の方がより複雑で具体的である。

Tyson (1990) によれば、1840 年代以前に管理会計を潜在的形態にさせていた特定の経済的・技術的要因には、兵器産業界の協力の文化・共同の賃率統制、熟練労働力不足・単純作業化の未発達による労働者の強い抵抗力の存在などがある。

また Tyson (1990) によれば、1840 年代以降に潜在的形態の管理会計を顕在化させた特定の経済的・技術的要因には、兵器産業界の協力の文化・共同の賃率統制の崩壊、恐慌・不況の到来、互換性部品生産・機械資本導入による単純作業化・熟練労働者の抵抗力の低下、陸軍省の報告書による規則正しい労働時間と賃率低下の要求などがある。

Hoskin & Macve (1994a) は、Tyson (1990) の異議申し立てを受けて、Tyson の特定した経済的・技術的要因に異議を申し立てた。彼らは Tyson が特定したその経済的・技術的要因が根本的に誤っている証拠を示した。彼らは、「Tyson の述べる物語は単純に歴史的証拠と合致し

ない。」(Hoskin and Macve, 1994a, p. 22) と結論付けた。

1990 年に Hoskin & Macve (1988a) に対する異議申し立ての論文を発表した Tyson は、この 3 年後に再び Hoskin & Macve (1988a, 1988b) に対する異議申し立ての論文 (1993) を発表する。この Tyson の論文(1993)は、以前の Tyson の論文 (1990) も前提にしていた Hoskin & Macve (1988a) の見解にも異議を申し立てるようになる。

彼によれば、1840 年代を境として変化した管理・会計は、規律訓練権力の横断した管理・会計ではなく、1840 年代の前後は同じ性質の管理・会計であって、規律訓練権力の横断していない管理・会計であると明言するようになる (Tyson, 1993, p. 18)。この規律訓練権力の横断していない管理・会計とは、時間動作研究による作業標準の設定とこれに基づく出来高賃率の設定のない管理・会計である。彼によれば、第一次文献と第二次文献の再検討は、規律訓練権力の横断した管理・会計の実践の存在に対して全く支持を与えない (ibid., p. 8)、とされた。

Tyson (1993) にとって、1840 年代以後の出来高給の会計とは、市場価額に基づく出来高賃率の設定、規則正しい労働日及び労働時間の測定を伴う出来高払システムを前提とする出来高給の会計である、と解釈できる。一方 1840 年代以前の出来高給の会計とは、市場価額に基づく出来高賃率の設定があるものの、規則正しい労働日及び労働時間の測定を伴わない出来高払システムを前提とする出来高給の会計である、と解釈できる。

Hoskin & Macve (2000) の前半部分において彼らは、Tyson 及びその他の論者の経済合理主義的歴史解釈に対する検討を行い、Hoskin & Macve (1988a, 1988b) 等の研究とほぼ同様の主張を再論している。Hoskin & Macve の使う近代的管理、管理主義、管理的調整、近代的管理会計という用語の使い方への批判に対する返答を除けば、この部分は Hoskin & Macve (1994a) を補完するような研究、または Tyson (1993) に反論するような研究とはなっていない。したがって、Hoskin & Macve と Tyson との論争は実質的に進行しなかったことになる。

また Hoskin & Macve (2000) の後半部分において彼らは、Hoskin & Macve (1988a, 1988b) 等の研究の発展的研究として、アメリカの Waltham Watch 社における 19 世紀中期及び末期の管理及び会計を規律訓練権力的歴史解釈によって説明する試みを行っている。この試論的研究は、彼らの次のような研究計画に基づくものである。Hoskin & Macve の系譜学では、管理または会計の現出の現場として Springfield 兵器廠だけを扱うのではなく、その後の管理または会計の普及の現場も扱うことが今後の課題になる (Hoskin and Macve, 2000, p. 130)。

しかし Hoskin & Macve によれば、今日までの研究成果から判断する限り、アメリカでは 1830-40 年代の Springfield 兵器廠の事例以前に Springfield 兵器廠の事例と類似する事例が未だ発見されてなく、類似する事例が現れるのはその 50 - 60 年後の科学的管理法が現れる 19 世紀末期または 20 世紀初期にすぎない。一方イギリスにおいては 18 世紀末期から 19 世紀中期まで研究範囲を広げたとしても Springfield 兵器廠と類似する事例が未だ発見されていない (ibid., p. 115)。

Hoskin & Macve はこの現状を受けて、自分達の理論を支持する証拠が現れないという事実



によってそれが反証されているので、自分達の理論を支持する証拠の蓄積が未だ必要である、と述べている (ibid., p. 163)。

一方 Tyson (2000) は、これまでの Hoskin & Macve (1988a, 1988b) 等の主張に再度反論する議論を展開しているが、Hoskin & Macve (1994a) の主張に対して新たな異議申し立てを行うような研究とはなっていない。したがって、Hoskin & Macve と Tyson との論争は実質的に進行しなかったことになる。Tyson (2000) の結論によれば、Hoskin & Macve は彼らの理論を反証する証拠を求めているが、今や彼らの理論は支持する証拠を欠いた理論であり、単に支持できない仮説にすぎない、という (Tyson, 2000, p. 169)。

#### 先行研究の状況と本稿の貢献

邦文献の先行研究では、この一連の論争的論文の一部がすでに紹介または訳出されてきている。例えば、高杢の 1999 年の著書 (1999) では Hoskin & Macve の 1988 年の論文 (1988a) に関する簡潔な紹介・検討を行っており、彼の 2004 年の著書 (2004) では Tyson の 1990 年の論文 (1990) に関する簡潔な紹介・検討を行っている。Hoskin & Macve の 1986 年の論文 (1986) と Hoskin & Macve の 1988 年の諸論文 (1988a, 1988b) を要約して結合させた論文に相当する Hoskin & Macve の 1944 年の論文 (1994b = 2003) は既に邦訳されている。

これらの先行研究に対し、足立 (1996) は、アメリカにおける管理会計 (原価計算) の起源 (足立の表現では、「潜在的管理会計の展開」または「管理会計成立期以前の管理会計的实践」)<sup>3</sup> を Springfield 兵器廠に求め、Hoskin & Macve (1988a) 及び Tyson (1990) とは異なる文献に基づいて、同兵器廠の会計を分析しており、Hoskin & Macve (1988a) 及び Tyson (1990) に関しては一定の評価を行っている。しかし、次に述べるように足立 (1996) による同兵器廠の会計に関する考察や Hoskin & Macve (1988a) 及び Tyson (1990) の評価には、必ずしも合意できない部分が含まれている。ここでは、そのうちの 3 つの部分について示したい。

第 1 は足立が Lee の監督官時代に採用されていた出来高給の会計システム (足立の別の表現では「貸借勘定記録法」または「チャージ・アンド・ディスチャージ会計方式」)、つまり義務及び履行の会計システム<sup>4</sup>の歴史的展開について述べた部分である。

足立は、Dalliba 報告書 (1819)、P. Uselding の研究 (1973) 及び Chandler の研究 (1977 = 1979) に従って、内部請負制を利用しない工場制度の下での Springfield 兵器廠における出来高給の会計システム (経営者・管理者が下位の階層の個人の責任を追求できる会計システム) が、それ以前の内部請負制を利用する工場制度の下での会計システム (内部請負人が職工個人の責任を追求できる会計システム) を、さらにはそれ以前の前貸問屋制度の下での会計システム (商人が職工個人の責任を追求できる会計システム) を歴史的先例にする、という (同上書, pp. 112-113)。

足立によれば、前貸問屋制度、内部請負制を利用する工場制度、内部請負制を利用しない工場制度という生産組織形態の発展に応じて、義務と履行の帳簿記録方法が形成される、とされる。

ここで足立は3つの生産組織形態と3つの帳簿記録方法の構造・機能で示される三段階の歴史的発展仮説、いわば三段階説を提示している（同上書、pp. 112-113）。なお、Springfield 兵器廠の場合には後者2つの生産組織形態があったとされているため、二段階説が提示されたことになる。

しかし、二段階または三段階の生産組織形態に対応する二段階または三段階の帳簿記録方法の証拠が示されていない。生産組織形態に対応する帳簿記録方法のうち、Springfield 兵器廠で実際に利用された帳簿記録方法として示されたのは、内部請負制を利用しない工場制度を採用した場合の事例、つまり Dalliba 報告書（1819）に示された事例のみである。内部請負制を利用した工場制度の下で採用された帳簿記録方法の事例については提供されていない。

前貸問屋制度の下で採用された帳簿記録方法として参照できるのは、アメリカの匿名の製靴業における帳簿記録方法の事例、つまり Chandler の研究（1977 = 1979）で示された事例である。出来高給の会計システムの前提となる出来高払制度の起源を前貸問屋制度に求めているのは、Uselding の研究（1973）に従ったものである。

したがって、足立の二段階説または三段階説は、足立の表現（足立、1999）を借りれば、会計技術の実際の歴史に基づく「歴史的発展」の仮説というよりも、会計技術が論理的に前提する生産組織形態の展開に基づく「論理的展開」の仮説といえよう。しかし、たとえそうだとした場合、上記のような先行研究に基づいて、出来高払制度を利用した生産組織形態に対応する帳簿記録方法について二段階説または三段階説を主張しているため、これに代わる代替的仮説、例えば帳簿記録方法の変化が出来高払制度または生産組織形態の歴史的展開に対応しないような仮説を排除してしまう。

Hoskin & Macve によれば、義務及び履行の会計は Springfield 兵器廠の操業当初の 1794 年から Lee の監督官の時代まで採用され続けている（Hoskin and Macve, 1994, p. 18）。Dalliba 報告書（1819）はその一時期である Lee の監督官時代の帳簿記録方法を調査しているにすぎない。

Hoskin & Macve はその帳簿記録方法の前史（1794-1811 年の記録）に該当する第一次文献を調査し、義務及び履行の帳簿記録としては主計官の帳簿記録のみがあったことを発見している（Hoskin and Macve, 1988b, p. 51）。Springfield 兵器廠で出来高払制度が採用された時点が 1802 年であるとすれば（Uselding, 1973, p. 71）、同兵器廠では出来高払制度が採用される前から義務及び履行の帳簿記録方法を採用していたということもありうる。

また Dalliba 報告書（1819）では、主計官を含む様々な階層の人々の義務及び履行を示す帳簿記録があったことが報告されている。したがって様々な階層の人々の義務及び履行を示す帳簿記録は 1812 年から 1819 年までの間に作成されるようになっている。Springfield 兵器廠で階層的管理組織が構成された時点が Lee 監督官の就任以降であるとすれば（足立、1996, p. 86）、1815 年以降に様々な階層の人々の義務及び履行を示す帳簿記録が作成されたということもありうる。

Hoskin & Macve の第一次文献の検討では、同兵器廠における初期の帳簿組織の中に唯一存

在する義務及び履行の帳簿記録が主計官のそれであること、この帳簿記録方法が Dalliba 報告書 (1819) で示された様々な階層の人々の義務及び履行を示す帳簿記録方法 (ただし主計官の義務及び履行を示す帳簿記録方法の説明は「平凡」として省略されていた) と構造的に類似していること、したがって前者から後者へ発展・拡張する可能性があること、が明らかにされている (Hoskin and Macve, 1988b, p. 53). そしてこの拡張は 1812 年から 1819 年までの間に行われた可能性がある。なお、この第一次文献の詳細は本稿の続稿で示す。

第 2 は足立が Hoskin & Macve (1988a) の問題点として 2 点指摘している部分である。1 点目は、彼らが West Point 陸軍士官学校校長 Thayer の導入した試験の評価システムを会計 (正確には、人間会計 - 執筆者) とみなすことは問題であり、その認識を前提にして Lee の統制システムを過小評価することも問題である、という点である (同上書, pp. 109-110)。

まず、Hoskin & Macve は、West Point 陸軍士官学校における数字と文字によって士官候補生を計算可能にする評価システムを人間会計と表現しているだけでなく、Ripley 監督官時代の作業標準の設定を前提にした出来高給の会計によって同兵器廠労働者を計算可能にする管理システムも人間会計と表現している。Hoskin & Macve が、Lee の統制システムを低く評価しているのは、足立の指摘とは異なり、Ripley の統制システム (人間会計) と比較した場合のことであると思われる。

彼らが West Point 陸軍士官学校出身の Tyler により Springfield 兵器廠に導入された統制システム、または Ripley が監督官を務める時代の統制システムよりも、Lee の統制システムの方を低く評価しているのは、Tyler が導入して Ripley 監督官時代に定着した統制システムが時間動作研究による作業標準を基礎にしていたと考えているからであろう。

次に、Hoskin & Macve によれば、West Point 陸軍士官学校における特定の言説及び実践 (書記行為・試験・評点化) は、Ripley が監督官を務める時代の工場施設における特定の言説及び実践 (時間動作研究による作業標準の設定とこれに基づく出来高賃率の設定、規則正しい労働日及び労働時間の測定を伴う出来高払システムを前提にする出来高給の会計) の起源である、という。

足立は West Point 陸軍士官学校の評価システムを会計とみなすこと、換言すればその評価システムを会計システム (Lee の時代の会計システム、または Ripley の時代の会計システム、または双方の会計システム) の起源とみなすこと、または双方に類似性があるとみなすこと、に対して疑念を表明している。これに対して Tyson と Armstrong は West Point 陸軍士官学校の評価システムを Tyler が導入して Ripley 監督官時代に定着した統制システムの起源とみなすこと、または双方に類似性があるとみなすこと、に対して疑念を表明している。

Tyson (1990, 1993) は、West Point 陸軍士官学校の評価システムが Ripley の時代の統制システムの起源であるとする Hoskin & Macve の論証やその統制システムが時間動作研究による作業標準を基礎にしているとする Hoskin & Macve の論証に対して反証・反論を行っている。また Armstrong (1994) は、West Point 陸軍士官学校の評価システムと Ripley の時代の統制

システムに類似性があることを論証する Hoskin & Macve の方法の問題点を指摘している<sup>5</sup>。

2 点目は、Hoskin & Macve は銃身溶接工 1 人当たりの溶接銃身数に基づいて 1840 年以降の生産性向上を主張しているが、生産性向上ならば Lee の時代の労働者 1 人当たりの完成銃器数の高位安定化に求めるべきである、という点である（同上書、p. 110）。

足立は Springfield 兵器廠の会計的統制システムの機能が実際に効果的であったことを示す証拠として、Lee の統制システムの時代に労働者 1 人当たりの銃器生産量が高位で安定化しているデータを挙げている。しかし、「はじめに」で述べたように、少なくとも Hoskin & Macve (1988a, 1988b) と Tyson (1990) は、足立の立場とは異なり、Ripley 監督官の時代の管理及び管理会計または原価計算が Springfield 兵器廠の労働生産性を高めたということに合意がある。彼らがそのように合意するのは次のような理由によると思われる。

本稿の続稿で詳述するように、Uselding の分析 (Uselding, 1972, pp. 303-304) に基づく限り完成銃器数が高位安定化する Lee の統制システムの時代は労働の効率性 (labour efficiency) よりも資本の効率性 (capital efficiency) が上回る時期であったのに対し、溶接銃身数が増大する Ripley の統制システムの時代は資本の効率性よりも労働の効率性が上回る時期であった。資本の効率性よりも労働の効率性が上回るのは 1841 年からである (Hoskin and Macve, 1988a, p. 45, note. 9)。

ここでいう資本の効率性の増大または労働の効率性の増大とは、近代経済学でいう資本増大的な技術進歩（資本節約的技術進歩）または労働増大的な技術進歩（労働節約的技術進歩）と同義である。Uselding の分析 (1972) では、Springfield 兵器廠の生産行動を CES 型生産関数と同一視し、Sato のモデルに基づいて資本と労働の技術進歩の割合を計算している。

また本稿の続稿で詳述するように、Deyrup の分析 (Deyrup, 1948, p. 113, pp. 247-248, Appendix D, Table 3 and 4) に基づく限り、1815 年から 1859 年の間に全く技術的变化（機械化）を経験せず、はねハンマーを用いて熟練工が担当した工程であった銃身溶接工程では、銃身溶接量が特別に増加したり、銃身溶接工の出来高賃率が特別に低下したのは、Lee の統制システムの時代ではなく Ripley の統制システムの時代であった。銃身溶接量が大きく増加したり、銃身溶接工の出来高賃率が大きく低下するのは 1841 - 1842 年からである (Hoskin and Macve, 1994a, p. 10)。

第 3 は足立が Tyson (1990) の問題点として 1 点指摘している部分である。足立によれば、Tyson は、Lee の監督官時代の会計システムが当時の Springfield 兵器廠における管理上の要請に十分に応える会計システムであると述べていながら、1841 年より以前の同兵器廠、つまり Lee の監督官時代の同兵器廠では「統合された労務費会計及びアカンタビリティシステム」は必要とされなかったと述べているために、Tyson による Lee の監督官時代の会計システムの評価は明確ではない、という（同上書、p. 112）。

この足立の評価は、上記の文章の前半にある Lee の監督官時代の会計システムと後半にある「統合された労務費会計及びアカンタビリティシステム」とが、いずれも Lee の監督官時代の出

来高給の会計システムであると考えていることによるものと思われる。しかし、この両者は異なる会計システムであって、後者の「統合された労務費会計及びアカンタビリティシステム」とは、Ripley 監督官時代の時間を定められた労働日と統合された出来高給の会計システムのことである。

したがって、足立の指摘と異なり、Tyson (1990) による Lee の監督官時代の会計システムの評価はむしろ明確である。1841 年より以前の Lee の監督官時代における時間を定められた労働日と統合されていない出来高給の会計システム（時間動作研究による作業標準の設定はなく、規則正しい労働日を設定せず、労働時間の測定を行わない出来高払システムを前提とする出来高給の会計システム）は、その時代の経済的・技術的要因を前提にした Springfield 兵器廠の管理要請に十分に応える会計システムであった。

また 1840 年代以降の Ripley 監督官時代における時間を定められた労働日と統合された出来高給の会計システム（時間動作研究による作業標準の設定とこれに基づく出来高賃率の設定、規則正しい労働日及び労働時間の測定を伴う出来高払システムを前提とする出来高給の会計システム）もまたその時代の経済的・技術的要因を前提にした Springfield 兵器廠の管理要請に十分に応える会計システムであった。

そのため 1840 年代以降の定められた労働日と統合された出来高給の会計システムは、1841 年より以前の同兵器廠では必要とされなかったのである。Tyson (1990) によれば、それぞれの時代の会計システムは異なるものであり、同システムを要請したのはそれぞれの時代の異なる経済的・技術的要因であったのである。しかし、Tyson が特定したその経済的・技術的要因の存在に関しては Hoskin & Macve (1994a) から反証と反論がある。

本稿に先行した上記のいずれの邦文献も共通する問題点を抱えている、と考える。それはいずれの邦文献も Hoskin & Macve 論文及び Tyson 論文の双方の証拠の妥当性や理論的枠組の違いについて言及できず、双方の主張の問題点を指摘できていない、からである。この理由は、いずれの文献も Hoskin & Macve (1988a, 1988b) 及び Tyson (1990) の証拠の妥当性を検討した Hoskin & Macve (1994a, 2000) と Tyson (1993, 2000) に言及できず、双方の理論的枠組の違いを検討した Fleischman, Hoskin & Macve (1995)<sup>6</sup> と Hoskin & Macve (2000) に言及できなかったことにある、と考えられる。

本稿は先行の邦文献が言及できなかった Hoskin & Macve 論文及び Tyson 論文の内容、すなわち双方の論文の証拠の妥当性や理論的枠組の違いに関わる内容も明らかにして、Hoskin & Macve 論文及び Tyson 論文の問題点を明らかにする。これはこれまでの邦文献に残された課題であり、本稿による第 1 の貢献部分である。

加えて本稿では、先行の洋文献及び邦文献で十分に検討されていない課題にも取り組む。それは、いかなる論点を巡って双方の主張が対立しているのか、それぞれの主張を支える証拠としていかなる証拠が利用されているのか、それぞれの主張・証拠の解釈を支える理論的枠組としていかなる理論的枠組が利用されているか、などにより論争の理論的整理を行う課題に取り組むこと



である。これが本稿の第2の貢献部分である。

- (2) 会計史（原価計算史または管理会計史）研究における Hoskin & Macve と Tyson の位置  
会計史研究における新しい会計史と伝統的会計史の関係及び経済合理主義的会計史とフー  
コー主義的会計史とマルクス主義的会計史の関係

A. D. Richardson は、英語圏諸国において会計史が1つの専門学術分野 (academic discipline) として出現してくるのは、約40年前のことであるという。この40年とは、会計史という専門学術分野成立の時点を、1970年の第1回会計史世界会議の開催とアメリカ会計学会の会計史委員会報告書 (AAA, 1970) の公表に求める場合の年数である (Richardson, 2008, pp. 248-250, p. 268)。

Fleischman & Radcliffe は、この40年のうちの1990年代を「会計史の円熟期 (accounting history's coming of age)」と表現している。この時期に会計史研究を掲載する研究雑誌の種類が増加し、研究成果を発表する研究会議の種類も増加して、会計史研究の論文数が増加している (Fleischman and Radcliffe, 2005, pp. 62-63)<sup>7</sup>。この「円熟期」が到来する主要な要因として以下の2つを挙げることができる。

1つは、学際的会計研究 (Interdisciplinary Accounting Research)、または別名の批判的会計研究 (Critical Accounting Research) を母体とする新しい会計史が登場したことである。もう1つは効率的市場仮説またはエージェンシー理論に基づく実証主義的会計研究を共通の論敵とする伝統的会計史研究<sup>8</sup>と新しい会計史研究または学際的会計研究 (ibid., pp. 62-63; Fleischman and Radcliffe, 2003, p. 6.) との間で緩やかな連携が進んだことである。

ここでいう緩やかな連携とは、同一の発表媒体 (研究雑誌及び研究会議) が新しい会計史と伝統的会計史の双方に利用され、双方の研究成果に基づいて会計史研究全体の研究成果が蓄積されていくこと、そしてその中で論争や共同研究が進んでいくことなどを指すために利用した表現である。

学際的会計研究または批判的会計研究とは、1960年代以降にイギリスを含む欧州に出現した代替的・対抗的な社会理論、特に批判社会学 (主にマルクス主義)、解釈的社会学及びフランス社会理論 (主にフーコー主義) に大きな影響を受けて (Roslender and Dillard, 2003, pp. 327-335)、特に1980年代以降にイギリスを中心に大きく発展した研究である (Hopper, Otley and Scapens, 2001, p. 272)。

多くの論者はこの会計研究の多様性について複数の代替的理論的枠組が存在することを説明してきている (ex. Lodh and Gaffinkin, 1997) が、中心的な理論的枠組は、マルクス主義とフーコー主義であった。後述するようにこの学際的会計研究をイギリスに導入する理論運動の中心にいたのは、マルクス主義者とフーコー主義者であったからである。

学際的会計研究には、会計の変化を主題として組織及び社会の歴史的コンテキストを重視した歴史研究が多く (Napier, 2006, p. 446)、1991年以降この歴史研究は新しい会計史 (別名は批判

的会計史)と自称するようになる。この新しい会計史は従来の伝統的会計史と異なる理論的枠組を持つものの、その母体である学際的会計研究と同様に、単一の理論的枠組に基づくものではなく、その内部に複数の理論的枠組をもつ集まりである (Miller, Hopper and Laughlin, 1991, pp. 395-396, p. 400)。

しかし 1990 年代以降イギリス及びアメリカの原価計算または管理会計の現出を扱った新しい会計史の中で中心を占めたのは、マルクス主義とフーコー主義の理論的枠組であった (Fleishman, Kalbers and Parker, 1996, p. 315)。

1990 年代以降会計史家集団をその理論的枠組によって大きく 2 分する場合には、「伝統的歴史家」対「新しい歴史家」という 2 項対立的表現が一般的に利用されている。本稿でもこの表現に基づいて、伝統的会計史家と新しい会計史家と表現している。しかしこの他にも、例えば、「伝統的歴史家」対「批判的歴史家」、「旧来の歴史家」対「新しい歴史家」、「モダンの歴史家」対「ポストモダンの歴史家」という 2 項対立的表現がある (Freischman, 2005, p. xx)。

会計史家集団を 3 つの理論的枠組で分類する場合には、新しい会計史家の陣営をフーコー主義的会計史家とマルクス主義的会計史家の 2 つに分け、これに伝統的会計史の経済合理主義的会計史家を加えて 3 つの会計史家の陣営に分類できる (Fleischman and Radcliffe, 2005, p. 70)。

1990 年代以降会計史研究では、この異なる理論的枠組の間で論争的研究が行われただけでなく、異なる理論的枠組の間での和解・相互理解の必要性を唱える研究が行われ、異なる理論的枠組を同時に利用した多元論的・相乗作用的アプローチ (pluralistic and synergistic approach) (Fleischman, R. K., kalbers, L. P., and Parker, L. D., 1996, p. 316)<sup>9</sup> による研究も行われていく。

この時期の会計史研究の発展に貢献した中心的研究者の 1 人は、2006 年度から現在 (2009 年 6 月現在) まで The Accounting Historians Journal 誌の編集長を務めている Fleischman であろう。彼は経済合理主義者または新古典派研究者及び古文書研究者という立場を堅持しながら、論争的研究を行うというよりもむしろ異なる理論的枠組の間での和解・相互理解の必要性を唱え、異なる理論的枠組を同時に利用した多元論的・相乗作用的アプローチを個人研究または共同研究として行ってきた研究者である。彼は本稿で扱う論争当事者の Hoskin & Macve または Tyson と複数の共同研究を行ってきている (ex, Fleischman, Hoskin and Macve, 1995: Fleischman and Macve, 2002: Fleischman and Tyson, 1996, 1997)。

ここでいう論争的研究が行われる状況とは次のような状況をいう。例えば、新しい会計史または伝統的会計史の陣営から、伝統的会計史または新しい会計史に異議を申し立てる論文が現れ、それに反論する論文も現れる (ex. Fleischman and Tyson, 1997: Miller, Hopper and Laughlin, 1991: Miller and Napier, 1993: Keenan, 1998a, 1998b: Napier, 1998: Sy and Tinker, 2005: Tyson and Oldroyd, 2007)。

また同一または類似の研究対象を分析するフーコー主義的会計史または経済合理主義的会計史の陣営から経済合理主義的会計史またはフーコー主義的会計史に異議を唱える論文が現れ、それ

に反論する論文も現れる (ex. Ezzamel, Hoskin and Macve, 1990: Hoskin and Macve, 1993, 1996, 2000: Tyson, 1990, 1993, 1998, 2000). さらに同一または類似の研究対象を分析するマルクス主義的会計史または経済合理主義的会計史の陣営から経済合理主義的会計史またはマルクス主義的会計史に異議を唱える論文が現れ、それに反論する論文が現れる (ex. Cooper and Keim, 1983: Fleischman and Tyson, 1996a: Hopper and Armstrong, 1991: Merino et al., 1987: Tinker, 1984).

加えてマルクス主義的会計史の陣営からフーコー主義的会計史を批判した論文が現れ、その論文に対してフーコー主義的会計史の陣営から反論する論文が現れる (ex. Arnold, 1998: Armstrong, 1994, 2006: Froud et al., 1998: Hoskin, 1994: Neimark, 1990).

異なる理論的枠組の間での和解・相互理解の必要性を唱える研究とは次のような研究をいう。新しい会計史と伝統的会計史の共通点を識別する研究 (Funnel, 1996), 伝統的会計史とフーコー主義的会計史を相互補完の研究と結論付ける研究 (Napier, 1989), 新しい会計史と伝統的会計史の違いを種類の違いよりも程度の違いと結論付ける研究 (Carnegie and Napier, 1996), 経済合理主義的会計史とマルクス主義的会計史とフーコー主義的会計史の複数のパラダイム間での対話と相対的な歴史的真理の活用を唱える研究 (Fleischman, kalbers and Parker, 1992, 1996) 等である。

異なる理論的枠組を同時に利用した多元論的・相乗作用的アプローチによる研究とは次のような研究をいう。同一の研究対象に対して複数の理論的枠組またはパラダイムを同時に利用した多元論的・相乗作用的アプローチを個人の研究として採用する研究 (Fleischman, 2000: Waker and Mitchell, 1998) とそのアプローチをそれぞれの理論的枠組またはパラダイムを堅持する研究者達の共同研究として採用する研究 (Bryer, Fleischman and Macve, 2005: Fleischman, Hoskin and Macve, 1995: Fleischman and Macve, 2002) 等である。

S. P. Waker によれば、1990 年代後半以降において異なる理論的枠組の間での和解・相互理解が過度に追及されたこと (したがって、ここには異なる理論的枠組を同時に利用した多元論的・相乗作用的アプローチの個人研究や共同研究が行われたことも含まれる、と考える) は、単一の理論的枠組に基づいた教条主義的な会計史研究を阻止する役割を果たすことになったのであるが、1980 年代及び 1990 年代の論争に熱中する力強い精神力、より深い歴史理解への探求心を抑えることになったのではないかと、いう (Waker, 2008, p. 301)。

Waker によれば、歴史学では単一の最終的説明がありえないということ、また研究対象、研究方法、材料の選択と解釈、理論的枠組、認識論、結論等を巡る論争こそが歴史研究における知の発展の源であるということを前提にすれば、むしろ異なる理論的枠組を持つ会計史研究が競合して異なる説明を行うことこそ本来の姿である、という (ibid., p. 301)。

異なる理論的枠組の間での和解・相互理解が追及される傾向にあった 1990 年代後半以降の会計史研究の中で、依然として Hoskin & Macve と Tyson は論争的な研究を行っている。2000 年現在で同一の研究対象を巡って行われている彼らの別の論争には、Waltham-Lowell 工場と

Waltham Watch 社の事例を巡る歴史解釈論争がある (Hoskin and Macve, 1996, 2000: Tyson, 1992, 1998, 2000)<sup>10</sup>.

古文書研究者及び経済合理主義的会計史家の Tyson は極めて論争的な研究者であり、フーコー主義的会計史家の Hoskin & Macve にのみ異議を申し立てているのではない。例えば、Fleischman & Tyson (1996a) は、マルクス主義的会計史家の Hopper & Armstrong (1991) に対する異議申し立てであり、Fleischman & Tyson (1997) は、新しい会計史家またはフーコー主義的会計史家の Miller & Napier (1993) に対する異議申し立てであり、Tyson & Oldroyd (2007) はマルクス主義的会計研究者の Sy & Tinker (2005) に対する異議申し立てである。

以上のように Tyson は新しい会計史またはその母体である学際的会計研究の代表的研究者に対して積極的に異議申し立てを行っており、経済合理主義的会計史家及び古文書研究者の守護神ということができる。

#### 原価計算史または管理会計史研究における Hoskin & Macve と Tyson の位置

原価計算における代表的な伝統的会計史家、原価計算史家の S. P. Garner によれば、事業者は製造業の経済的・技術的变化に対して合理的に対応するものとして原価計算の理論と手続きを生み出したと考えた (Loft, 1986, p. 24)。この会計変化の要求・対応理論を共有する会計史家が経済合理主義的会計史家である。原価計算または管理会計領域の中で、この経済合理主義を採用する現在の中心的な会計史家は、R. K. Fleischman, L. D. Parker, T. Tyson, H. T. Johnson & R. S. Kaplan である (Fleischman, kalbers, and Parker, 1996, pp. 320-321)。Parker を除けばすべてアメリカの会計研究者である。

Littleton の著書 (1933 = 1973) は、会計史の対象を複式簿記に限定する伝統的会計史であるが (Carmona et al., 2004, p. 28)、原価計算史の対象を複式簿記と統合された原価計算に限定する原価計算史もある。この原価計算史は原価計算の起源を複式簿記との統合に、つまり複式記入による原価計算を通じた原価計算記録と財務会計記録との統合に求めるものである。このような原価計算史は、1880 年までに相当数の事業者がその製造工程を複式簿記を通じた原価計算手続きによって把握したことを明らかにした (Fleischman and Tyson, 1996b, p. 39)。

例えば、伝統的会計史家の Garner は原価計算の起源を 1885 年に求めた。彼はその著書『原価計算の発展 - 1925 年まで』(1954 = 1958) の中で、1885 年から 1925 年までの原価計算の急速な発展過程を詳細に説明している。当時の実務と最も関連性が高い著書は、1887 年に出版された E. Garck & J. M. Fells の著書『工場会計 (Factory Accounts)』であり、そこでは製造工程を複式記入により把握する原価計算手続きを説明していた (Loft, 1986, p. 23)。

しかし、イギリスやアメリカの綿織物工業の実務ではこれよりも早い時期に複式簿記による原価計算組織が完成していた。W. E. Stone の 1973 年論文によれば、イギリスの綿織物業者の Charlton Mills では早くとも 1810 年代に、T. H. Johnson の 1972 年論文によれば、アメリカの綿織物業者の Lyman Mills では早くとも 1850 年代に、D. M. Porter の 1980 年論文によれば、

アメリカの綿織物業者の Boston Manufacturing Company の Waltham 地方の工場では、早くとも 1810 年代に複式簿記による原価計算組織が存在したことが明らかにされた（松谷，1986a, 1986b）。

現代の中心的な経済合理主義的会計史家は原価計算の定義の中に原価管理を含めるようにしてその定義を拡大し、あるいは利用する文献の範囲を第一次文献または古文書までに拡大して、原価計算の起源の時期を 1880 年代（または最も早い場合で 1810 年代）からさらに過去へと遡行した。

例えば、Fleischman & Tyson によれば、古文書に基づく諸研究によって、産業革命期の 18 世紀後半には、原価管理の實踐が複数の事業者の工場で行われていたことが明らかにされている、という。この實踐には、単位原価の計算、間接費計算、定型的意思決定及び非定型的意思決定のための原価計算、初期の形態の標準原価計算が含まれている（Fleischman and Tyson, 1996, p. 40）。

A. Loft によれば、現代の中心的な経済合理主義的会計史家の Fleischman, Parker, Tyson と旧来の経済合理主義的会計史家の Garner との違いは、原価計算の定義に原価管理を含めるか否かにもあるが、より大きな違いは前者が古文書に基づいた詳細な事例研究を行うことにある（Loft, 1986, p. 24）。

旧来の経済合理主義的会計史家の Garner は原価計算の歴史的展開過程を詳細に調査したが、利用した文献は、製造業者のマニュアルの中にある原価計算システムの説明文書、技師及び会計専門家による著書・論文等に限定された。これに対し現代の中心的な経済合理主義的会計史家の Fleischman, Parker 及び Tyson は工場で実際に利用されていた原価計算の古文書に基づいて詳細な事例研究を行う（ibid., p. 24）。

ところで、この経済合理主義的会計史家の集団には、経済合理主義の他に、新古典派経済学、取引コスト理論（「組織の経済学」の一理論としての取引コスト理論）、という様々な理論的枠組の名称が付けられてきている（Fleischman, Kalbers and Parker, 1992, p. 678）。取引コスト理論に基づく経営史が Chandler 学派であるため、これらの名称の他に Chandler 学派という名称を加えることもできる。

「組織の経済学」の当事者から見れば、伝統的な新古典派経済学の企業観を批判したのが「組織の経済学」であるため（菊澤，2006, pp. 2-10）、新古典派経済学と取引コスト理論または Chandler 学派を互換可能な用語として利用することは、不適切な用法として批判されるかもしれない。しかし「組織の経済学」の目的は、取引コスト等の概念を導入して市場を重視する考え方を補足するというよりも拡充することにあるため、「組織の経済学」は新古典派経済学に制限されたままであるということもできる（Arnold, 2009, p. 50）。

現代の中心的な経済合理主義的会計史家の Fleischman, Parker, Tyson は、新古典派経済学の会計史家であることを自認している（Fleischman, kalbers and Parker, 1996, p. 321: Fleischman and Tyson, 1997, p. 92）。しかし彼らは新古典派経済学の会計史についてほとんど



説明を行ってなく、その説明を行ったとしても不十分な説明に終わっている。

例えば、Fleischman によれば、Smith 派の経済合理主義的パラダイムとは企業家が本能的に彼らの経済的私益の方向に導かれると考えるものである、という (Fleischman, 2005, p. xxii)。これは、企業家について経済人仮説を採用するのが、新古典派経済学の会計史家または経済合理主義の会計史家であるという程度の説明である。

以上のように Tyson は、Fleischman や Parker と共に現代の代表的な伝統的会計史家、経済合理主義的会計史家、新古典派経済学の会計史家の 1 人であり、代表的な古文書研究者の 1 人である。

Johnson & Kaplan (1988 = 1992) は、旧来の経済合理主義的会計史家の Garner や現代の経済合理主義的会計史家の Fleischman, Parker, Tyson と共に要求・対応理論を利用している範囲では経済合理主義的会計史家であるが、彼ら特有の理論的枠組も利用している。

それは O. E. Williamson (1975 = 1980) の取引コスト理論及び A. D. Chandler (1977 = 1979) の経営史である。Williamson は、多様な経済活動を一企業に集中させた大企業の内部で資源配分を行う方法 (管理的調整) のコストの方が、同様の活動を市場取引を通じて資源配分を行う方法のコストよりも節約でき効率性を高められることを明らかにした。これらのコストが取引コストである。一方 Chandler は、近代的企業の管理 (管理的調整) という「見える手」が市場を支配する諸力の「見えざる手」に取って代わる歴史的過程を分析した。

Johnson & Kaplan は、これらの理論的枠組に基づいて原価計算の起源を 19 世紀中葉のアメリカの綿紡績業者、特に 1850 年代からの会計記録が残る Lyman Mills 社に求めている。彼らが原価計算の起源をこの会社に求めているのは、この会社が原材料から完成品までの加工諸過程を単一企業組織内に統合したために、内部的に管理される諸過程のアウトプットの監視・評価 (物質変換過程の効率性の評価) が必要になり、原価計算または管理会計を考案するようになった会社であったからである (足立, 1996, p. 81)<sup>11</sup>。

一方、新しい会計史とフーコー主義的会計史またはその母体である学際的会計研究における初期の研究は、「会計、組織及び社会」(Accounting, Organizations and Society : 以下 AOS 誌) という雑誌と「学際的見方会計会議」(Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference : 以下 IPA 会議) という研究会議を主な発表舞台としてきた。

1970 年代にイギリスに学際的会計研究を導入する理論運動の中心にいたのは、A. Hopwood と T. Lowe である。この 2 人はいずれも伝統のあるイギリスの大学を研究活動の拠点としており、多くの若い研究者がこの 2 人の下に結集した (Hopper, Otley and Scapens, 2001, pp. 272-273)。

1976 年に Hopwood は AOS 誌を創刊している。彼は、同誌の編集長を務め、アメリカの行動論的・組織論的会計研究とイギリスの学際的会計研究を積極的に掲載するという他の会計研究雑誌には見られない編集方針を採用する (Gendron and Baker, 2005, p. 540, pp. 544-547)。

1986 年には、T. Lowe の下に結集したマルクス主義的研究者の T. Hopper と D. Cooper が

IPA 会議を組織している。イギリスの大学で開催されるこの会議は主流派の会計研究パラダイムと研究課題に対抗するという姿勢を主な一致点として、様々な理論的枠組を採用する学際的会計研究者の発表舞台となった。

Y. Gendron & C. R. Baker によれば、1970 年代後半より、Hopwood はイギリスの会計研究の中にフーコーの議論を導入・発展させていく中心となっていく。彼は、この研究を行う中心的な当事者または支援者として、より具体的には、月例研究会を組織する研究者として、大学院博士課程の教育指導者として、さらには AOS 誌の編集長としてフーコー主義的会計研究を拡大させていくことになる (Gendron and Baker, 2005, pp. 549-551, pp. 553-554)。

フーコー自身は会計をほとんど無視していた (Hoskin and Macve, 2000, p. 129) が、Hopwood は、イギリスにフーコーの議論を導入・発展させていくフーコー主義の社会学者・哲学者である P. Miller 等と連携しながら、当時の勤務先であるイギリスの LBS (London Business School) を拠点としてフーコー主義的会計研究の月例研究会を組織している<sup>12</sup>。この研究会の参加者の一部は、後にフーコー主義的会計研究の論文をまとめ AOS 誌や IPA 学会等で発表することになる (Gendron and Baker, 2005, p. 550, p. 565, note 25)。

この Hopwood を頂点とする LBS の研究会とは全く独立して行われていたイギリスのフーコー主義的会計研究が、Hoskin & Macve の一連の研究である (ibid., pp. 558-559)。彼らの研究の一部は AOS 誌や IPA 会議に提出されている。例えば、「会計と試験」と題する論文は 1985 年の第 1 回 IPA 会議に提出され、その後 1986 年に AOS 誌第 11 巻第 2 号に掲載されている。また本稿で取り上げる「アカウンタビリティの現出」と題する論文は、1988 年に AOS 誌第 13 巻第 2 号に掲載された論文であり、「原価計算と管理主義の現出」と題する論文は、1988 年に第 3 回 IPA 会議に提出された論文である。

Hoskin と Macve は大学時代からの旧友である。Hoskin はフーコーの議論に基づいて試験の歴史研究等を行っていた教育史の研究者 (イリノイ大学の教育学博士を取得)<sup>13</sup> であり、イギリスやアメリカのフーコー主義的研究者とも接触を持っていた (ibid., p. 558)。一方 Hoskin との共同研究以前の Macve は会計史から現代会計まで扱う通常の会計研究者であったが、Hoskin との共同研究以降、特に会計史領域ではフーコー主義的会計史家として研究を進めてきているように思われる。

1980 年代中頃から 1990 年代初頭までに公表されているフーコー主義的会計研究のほとんどはフーコー主義的会計史であるが、Armstrong はそれらを 2 つの世代に大きく分類している (Armstrong, 1994, p. 26)。

フーコー主義的会計研究またはフーコー主義的会計史の第 1 世代は、フーコーの規律訓練権力の著作『監獄の誕生』(1977 = 1989) 及びフーコーの方法論的著作『知の考古学』(1974 = 1979) などに着想の源泉を求め、1980 年中頃から発表されてきている研究である。この第 2 世代は、フーコーの統治性の小論 (1991) に着想の源泉を求め、1980 年代後半以降に発表されてきている研究である (ibid., p. 26)。

Armstrong は、1980 年代中頃から 1990 年代初頭までに公表している Hoskin & Macve の諸論文 (1986, 1988a, 1988b) と Ezzamel, Hoskin & Macve の論文 (1990) をこの第一世代に分類しており、Hoskin & Macve の諸論文 (1986, 1988a, 1988b) が フーコーの理論を最も徹底的に適用したフーコー主義的会計研究の 1 つと位置づけている (ibid., p. 26, 34)。

Hoskin & Macve の一連の研究は、Hopwood を頂点とするフーコー主義的会計研究の集団とは独立して行われたフーコー主義的会計研究であり、フーコーの規律訓練権力の著作に着想の源泉を持つ第一世代のフーコー主義的会計研究で、フーコーの理論を最も徹底的に適用したフーコー主義的会計研究の 1 つと位置づけられる。

#### 注

- 1 本稿は以下の 2 つの論文を統合し、それに大幅な修正・追加を行ったものである。

新谷司 (1999a), 「ビジネス実践の『起源』としての教育的実践」『富山女子短期大学紀要』第 34 輯, pp. 27-42.

新谷司 (1999b), 「ビジネス実践の『規律訓練権力』的解釈と『経済合理主義』的解釈」『富山女子短期大学紀要』第 34 輯, pp. 43-58.

なお、本稿の作成に当たっては、2009 年度日本福祉大学課題研究費「会計の歴史解釈論争の意義と課題」から研究経費援助を受けている。

- 2 Hoskin & Macve は、「翻訳」(translation) という用語を、あるコンテキストの中にある A が別のコンテキストの中で B になるという意味で使っていると思われる。また彼らは「変換 (transformation)」という用語を、C という世界がこれと断絶した世界の D になるという意味で使っていると思われる。彼らは、「変換 (transformation)」という用語を「断絶または不連続 (discontinuity)」という用語と同義で利用しており (Hoskin and Macve 1988a, p. 65), 規律訓練権力の世界の一部になることを「変換」、または「断絶または不連続」と表現している。

例えば、彼らは次のように表現する。「最初の管理のテクノロジーは West Point 陸軍士官学校で開発され、その後教育のコンテキストからビジネスのコンテキストに『翻訳』された。」(Hoskin and Macve, 1994a, p. 5)

この「翻訳」により、従来の管理・会計はこれとは断絶した近代的管理及び近代的管理会計または原価計算へ「変換」する。この変換とは、例えば、革命的な時間動作研究 (ibid., p. 6) の実施やこれを前提とする出来高給の会計の出現である。

- 3 足立の表現では、Springfield 兵器廠の事例は、管理会計 (原価計算) の起源というよりも「潜在的管理会計の展開」である。足立は、標準原価と予算を二大基軸とする管理会計を管理会計の成立または「顕在的管理会計」と規定し、その成立以前の管理会計の実践 (管理会計的实践) を「潜在的管理会計の展開」という。足立は、後者の「管理会計成立期以前の管理会計的实践」として、銃器製造企業、綿織物企業、鉄道企業の管理会計的实践を取り上げている (足立, 1996)。
- 4 Hoskin & Macve 及び Tyson は双方とも、Dalliba 報告書 (1819) で説明された Lee の監督官時代の帳簿組織について、義務及び履行 (charge and discharge) (義務及び履行という表記は A. C. Littleton 著『会計発達史』の翻訳による) の記帳方式を採用していると述べている。

この会計方式については多くの歴史研究があるわけではない。ここではしばしば取り上げられるイギリスの義務及び履行の会計方式とほとんど取り上げられないスペインの義務及び履行の会計方式を紹介しておきたい。ここで紹介するイギリスの説明は、伝統的会計史家の A. C. Littleton と M. G. Keenan による。一方スペインの説明は、フーコー主義的会計史家の S. Carmona 他による。

Littleton は、この会計方式がイギリスの封建制度の下で生まれた代理人の報告方法であると説明している (片野, 1978, p. 190)。したがってそれはスチュワードシップ (執事) の会計とも表現される。主人の財産を委託された代理人が主人に対し一定の責任を負う個人会計である。Littleton はこの義務

及び履行の会計にはほとんど焦点をあてず、もっぱら複式簿記に焦点をあてて、会計の起源と進歩を明らかにしている（同書）。

Keenan によれば、代理人が責任を負う財産の一覧が義務（charge）であり、この財産の処分の一覧が履行（discharge）である。当初この会計方式は叙述形式を採用した表示形式であった。叙述形式とは義務または履行の項目の金額に関する説明が文章の形式を採る形式である。表示形式が叙述形式から表形式に移行する時期は明らかではないが、この叙述形式はイギリスの13世紀の荘園会計では一般的なことであり、16世紀後半まで依然として利用されていた（Keenan, 1998a, pp. 657-658）。しかし19世紀になるとイギリスでは複式簿記が義務及び履行の会計に取って代わることになる。Keenan はその移行の理由を明らかにしている（ibid.）。

一方 Carmona 他によれば、18世紀のスペインの公的企業及び私的企業では義務及び履行の会計方式が採用されていた（Carmona et al., 1998, p. 128, note 3）。Carmona 他は、この具体的な事例としてスペイン国家が所有するタバコ独占体の工場を取り上げ、同工場では18世紀後半以降異なる製造工程内部でのタバコの移動を監視するために義務及び履行の会計方式を採用していたことを明らかにしている。この会計方式では、タバコの重量という非財務的単位が利用されていた。この工場ではタバコの盗み及び浪費が各製造工程の最後にその重量を測る手続きによって統制されていた。製造工程間でのタバコの重量の減少分は標準化できたため、会計は盗みと浪費を回避する目的を持ち現場労働者に対する規律訓練権力として作用した（Carmona et al., 2004, p. 30, 37）。

また同工場では、1773年に財務会計と連動していない詳細な原価計算システムが1会計係によって考案されている。このことが独占体の監督機関に知られると、同機関は国家の歳入増大・歳出削減を目的として原価計算システムの強制的導入を定めた規則を設けるようになった。この例では、会計の実践は経営者の要求に対する対応として受動的に生まれたものではなく、むしろそうした要求を能動的に造り出している。この会計実践の出現は要求・対応理論では説明できない（ibid., pp. 39-40）。

- 5 Hoskin & Macve の論証では、あるコンテキストにおける特定の実践 A が別のコンテキストの中で特定の実践 B に「翻訳」されるので、実践 A と実践 B には類似性があるということが前提となっている。Hoskin & Macve が言及した「翻訳」の1例は、Springfield 兵器廠における労働者個人の作業標準が、West Point 陸軍士官学校における個人の学業及び行為に関する評点方式から「翻訳」された例であり、双方には類似性があるものと考えられている。しかしこの類似性を確認する場合に、いかなる根拠に基づいて異なるコンテキストにおける諸実践間の経験的相違を無視するべきなのか。この問題は方法に関わる極めて重大な問題である（Armstrong, 1994, p. 49）。

Hoskin & Macve が採用した一つの方法論的代案は、その「翻訳」の行為主体（agents）と思われる者（West Point 陸軍士官学校卒業者の Tyler）の心の中に「類似したもの」が実際に存在したことを Tyler の自叙伝により証明することであった。しかし、この種の類似の証拠は明らかに偶然的である。もし「翻訳」の証明がその行為主体の心理的過程の証拠（自叙伝）に依存することになれば、歴史学の伝統的アプローチと同様に、常に入手可能とは言えない日記や会話記録のような材料からのみその証拠を手に入れることになるからである（ibid., p. 49）。

- 6 Fleischman, Hoskin & Macve (1995) を取り上げている唯一の邦文献は、相川 (2003) の Boulton & Watt 社の会計を研究対象にした論文である。相川の研究は Fleischman, Hoskin & Macve (1995) に大幅に依拠している。しかし同研究では、Fleischman, Hoskin & Macve (1995) に関する意義と問題点を識別する一定の評価・検討はほとんど行われていないし、フーコー主義的会計史と経済合理主義的会計史に固有の理論的枠組の違いについての言及もほとんど行われていない。

また相川の研究では、出来高賃率等の表記が誤解を導く恐れがある。例えば、1日1個6日で6個制作する、冷水用ポンプの鋳型製作工員は、「34 シリングもしくはポンプ 5/8 あたり週次払い報酬」と簡単に表記しているが、この週給 34 シリングとは、ポンプ 1 個当たり 5 シリング 8 ペンスで、6 個では 30 シリング 48 ペンス [48/12 シリング] となるために 34 シリングなのである。

- 7 1990 年代以降における欧米の会計史研究の状況、すなわち複数の理論的枠組、またはパラダイムの混在・対立・論争・合流の状況を広範囲にわたって紹介・検討した唯一の邦文献として、清水の研究 (2005) がある。しかし、同研究では翻訳された特定の用語の表記が誤解を導く恐れがある。

例えば、「とりとめのない (discursive) 領域」は言説の (discursive) 領域、「経済的演繹論」は経済還元主義 (economic reductionism)、「象徴的演繹論」は記号還元主義または言語還元主義 (symbolic



reductionism), 「叙述 (narrative)」は物語 (narrative), 「二重の意味の規律」は規律訓練 (権力) と専門諸科学 (知) という二つの意味を持つ disciplinary (または discipline), とした方がより適切ではないかと思われる。

8 アメリカの会計研究雑誌の中で最も権威のある雑誌の1つである The Accounting Review 誌は, 1991 年以降会計史研究を全く掲載しないようになっている。アメリカの会計学では経済学・財務論に基礎を置く実証主義的会計研究の支配を反映して, 会計史研究の雑誌は研究誌の評価において高い評価を得ることができない。会計史研究の雑誌の編集委員にはアメリカのエリート大学に所属する研究者がほとんど含まれていない。このように会計史研究はアメリカの主流派の会計研究から排除されている (Richardson, 2008, p. 255: Fleischman and Radcliffe, 2005, pp. 62-63)。実際にアメリカの中心的な経済合理主義的会計史家 (ex. Fleischman, Tyson) はいずれもエリート大学に所属していない。会計史の研究雑誌を除く, アメリカの会計研究雑誌において, 門番的地位を占める研究者が所属する大学をエリート大学と呼ぶ場合, 当該大学には, スタンフォード大学, シカゴ大学, イリノイ大学, オハイオ州立大学, バークレー大学, ミシガン大学, テキサス大学, ワシントン大学, カーネギーメロン大学, ミネソタ大学, ロチェスター大学, ミシガン州立大学, コーネル大学, アイオワ大学, ノースウエスタン大学, ウィスコンシン大学, ペンシルバニア州立大学, フロリダ大学, インディアナ大学, 南カリフォルニア大学が含まれる (Richardson, 2008, p. 271, note6)。

9 この多元論的・相乗作用的アプローチは, 社会学・組織論の分野で先行して採用されてきており (ex. Hassard, 1991: Hassard and Pym, 1990), そのアプローチの抱える問題点も既に指摘されてきている (ex. Jackson and Carter, 1991: Parker and McHuch, 1991)。そもそも社会学・組織論におけるこうした多元論的アプローチの提唱は, 社会学・組織論のメタ理論的領域に複数のパラダイムが存在することなどを明らかにした G. Burrell & G. Morgan の著作 (1979) 及び Morgan の一連の著作 (1983, 1986) を基礎にしていると考えられる。

10 アメリカの Waltham-Lowell 工場における 19 世紀初期の管理及び会計の実践に関する歴史解釈論争では, まず Tyson (1992) が経済合理主義的歴史解釈を示し, その後 Hoskin & Macve (1996) が規律訓練権力的歴史解釈から Tyson の解釈に異議申し立てを行い, Tyson (1998) はその異議申し立てに応える形を採りながら再度彼の見解を示した。

またアメリカの Waltham Watch 社における 19 世紀中期及び末期の管理及び会計の実践に関する歴史解釈論争でも, まず Fleischman & Tyson (1996a) が経済合理主義的歴史解釈を示し, その後 Hoskin & Macve (2000) が規律訓練権力的歴史解釈からその解釈に異議申し立てを行っている。

11 Johnson & Kaplan による原価計算の断絶点の特定は, Williamson (1975 = 1980) の取引コスト理論及び Chandler (1977 = 1979) の経営史に基づいた彼らの理論的枠組による。一方 Hoskin & Macve による原価計算の断絶点の特定は, フーコーの規律訓練権力に基づいた彼らの理論的枠組による。このため両者では原価計算の断絶点が異なる。

Johnson & Kaplan (Johnson & Kaplan, 1988, p. 44, note 6 = 鳥居, 1992, p. 39, 注 6) は, 本稿の分析材料において研究対象とされた Springfield 兵器廠の原価計算を, イギリスの Wedgwood 社の陶器工場におけるそれと同様に, 原価計算への進展が初期のプロト工場で見られたような状況の一例とみなしている。彼らによれば, この初期のプロト工場では, 部分的には市場価格を用いると共に, 部分的には内部で生産工程を管理した組織設計者が, 下請者または内部熟練工のアウトプットを監査するために, 系統的な原価勘定ではなく生産統計を収録していた (Ezzamel, Hoskin and Macve, 1990, p. 158)。

Johnson & Kaplan によれば, 労働者のアウトプットに対して市場価格が支払われていれば (出来高払いが行われていれば), 原価計算は必要とされない。このため彼らは, Springfield 兵器廠の原価計算に特別に焦点を当てていないのである。彼らによれば, 原価計算の主要な機能が現れたのは, 管理者が中間的な市場取引を持たないで, インプットとアウトプットを調整する業務を引き受けた時である (Hoskin and Macve, 1988b, p. 24)。

しかし Ezzamel, Hoskin & Macve によれば, Johnson & Kaplan による市場価格に注目する分析に基づいたとしても, Springfield 兵器廠は原価計算の重要な事例である。なぜなら, 同兵器廠の労働者の出来高給には市場が反映されていなかったからである。Springfield 兵器廠は, 請負契約の民間兵器廠の兵器価格を Springfield 兵器廠における兵器製作原価 (労働者の賃金, 材料価格等が原価の主な構成要素) によって決めていたため, Springfield 兵器廠は価格形成者であり, 民間兵器廠は価格受容者



であった (Ezzamel, Hoskin and Macve, 1990, 158). Springfield 兵器廠と民間兵器廠における労働者のアウトプットに対する出来高給はこうした関係の中でそれぞれ決められていた。

- 12 フーコーの仕事に関心を持つイギリスの哲学者及び社会学者の小集団が彼らの思想を普及させるために利用した主要な手段の1つは、1977 - 81年までに刊行されたジャーナル『イデオロギーと意識』(各号の発布部数1500部)である。フーコーの著作及び講義の翻訳とフーコー主義者の論文がここで発表された。このジャーナルの編集委員には、Graham Burchell (1978年以降編集委員)、Colin Gordon (1978年以降編集委員)及びPeter Miller (1981年以降編集委員)が含まれている。この3人は後に『フーコー効果』(1991)という著書の編著者となる (Gendron and Baker, 2005, pp. 549-550)。

フーコーの思想が会計学研究に導入される最も重要な過程では、Stuart Burchellの影響力が大きい。Stuart Burchellは上記のGraham Burchellと兄弟である。Stuart Burchellは、Hopwoodが1977 - 78年に組織する学際的研究者集団(社会学的・組織論的会計研究を推進する研究者集団)のメンバーであり、Hopwoodが組織したLBSの研究会でフーコーの手ほどきを行った人物である。HopwoodとStuart Burchellは他の研究者と共同で社会学的・組織論的会計研究の成果として複数の論文を執筆しており、その一部はフーコー主義的会計研究に分類できる研究である (ibid., p. 550, p. 565 note 24)。

1982 - 1983年にHopwoodはLBSで方法論に関する博士課程のセミナーを組織し、Miller (1983年に社会学でロンドンスクールオブエコノミクスの博士号を取得)を招聘している。フーコーの見方はこのセミナーでも議論された (ibid., p. 550)。MillerはHopwoodがその拡大を支援したフーコー主義的会計研究の先導的研究者となり、LSEの会計研究者となり、1988年にはHopwoodが編集長を務めるAOS誌の副編集長(4人の中の1人)となる。

一方日本の哲学または社会学の世界では、『イデオロギーと意識』の編集委員として同じ仕事をしてきたMillerとNikolas Roseを、いずれもフーコー主義研究者として位置づけている。彼らは、1980年代以降『経済と社会』というジャーナル等を通じて、フーコーの統治性研究を継承・発展させる研究者とみなされている (芹沢・高桑, 2007, p. 232)。

- 13 日本の教育学の世界では、Hoskinはフーコー主義的教育史家として注目されている。彼の研究成果は、既に次のような2つの邦文献で翻訳または紹介・検討されている。

菊池久一著『<識字>の構造』勁草書房、1995年。

Hoskin, K.W. (1990), "Foucault under Examination: The Crypto-educationalist unmasked", in Ball, S. J., Foucault and Education: Disciplines and Knowledge, Routledge. pp. 29-53. 稲垣恭子訳「フーコーを試験する 教育の歴史家という隠れた素顔」稲垣恭子他訳『フーコーと教育』勁草書房、所収, pp. 38-81.

#### 引用参考文献・洋文献

- American Accounting Association (AAA) (1970), "Committee on Accounting History", The Accounting Review, Vol. 45, Supplement, pp. 52-64.
- Armstrong, P. (1994), "The Influence of Michel Foucault on Accounting Research", Critical Perspectives on Accounting, Vol. 5, No. 1, pp. 25-55.
- Armstrong, P. (2006), "Ideology and The Grammar of Idealism: The Caterpillar Controversy Revisited", Critical Perspectives on Accounting, Vol. 17, No. 1, pp. 529-548.
- Arnold, P. (1998), "The Limits of Postmodernism in Accounting History: The Decatur Experience", Accounting, Organizations and Society, Vol. 23, No. 7, pp. 665-684.
- Arnold, P. (2009), "Institutional Perspectives on the Internationalization of Accounting" in C. Chapman, D. Cooper and P. Miller (eds). Accounting, Organizations, & Institutions, Oxford University Press, pp. 48-64.
- Bryer, R. A., Fleischman, R. K. and Macve, R. H. (2005), "Smith, Marx or Foucault in Understanding the Early British Industrial Revolution? A Re-examination of Management and Accounting for Capital and Labour at the Carron Company", the Accounting, Business and Financial History 17<sup>th</sup> Annual Conference, Cardiff University, pp. 1-57.

- Burrell, G. and Morgan, G. (1979), *Sociological Paradigms and Organizational Analysis*, Hinemann. 本書は3部構成になっており、翻訳書では、その第1部と第2部の機能主義パラダイムの部分が訳出されている。第2部の代替的・対抗的パラダイムの解釈パラダイム、ラディカル人間主義パラダイム、ラディカル構造主義パラダイムの部分と第3部は、訳出されていない。鎌田伸一他訳（1986）『組織理論のパラダイム - 機能主義の分析枠組』千倉書房。
- Carmona, S., Ezzamel, M., and Gutierrez, F. (1997), "Control and Cost Accounting Practices in the Spanish Royal Tobacco Factory", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, No. 5, pp. 411-446.
- Carmona, S., Ezzamel, M., and Gutierrez, F. (1998), "Towards an Institutional Analysis of Accounting Change in the Royal Tobacco Factory Seville", *The Accounting Historians Journal*, Vol. 25, No. 1, pp. 115-147.
- Carmona, S., Ezzamel, M., and Gutierrez, F. (2004), "Accounting History Research: Traditional and New Accounting History Perspectives", *De Computis*, Vol. 1, pp. 24-53.
- Carnegie, G. P. and Napier, C. J. (1996), "Critical and Interpretive Histories: Insights into Accounting's Present and Future through its Past", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 9, No. 3, pp. 7-37.
- Chandler, A. D. (1977), *The Visible Hand: The Managerial Revolution in American Business*, Harvard University Press. 鳥羽欽一郎・小林袈裟治訳（1979）『経営者の時代（上）・（下）』東洋経済新報社。
- Cooper, K. and Keim, G. (1983), "The Economic Rationale for the Nature and Extent of Corporate Financial Disclosure Regulation: A Critical Assessment", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 2, No. 3, pp. 189-205.
- Dalliba, J. (1819), "Armory at the Springfield", *American State Papers: Military Affairs*, Vol. 5, No. 246, pp. 538-553.
- Deyrup, F. J. (1948) (reprinted 1970), *Arms Making in the Connecticut Valley*, George Shumway.
- Edwards, J. R., Newell, E. (1991), "The Development of Industrial Cost and Management Accounting Before 1850: A Survey of the Evidence", *Business History*, Vol. 33, No. 1, pp. 35-57.
- Ezzamel, M., Hoskin, K. and Macve, R. (1990), "Managing It All by Numbers: A Review of Johnson Kaplan's *Relevance Lost*", *Accounting and Business Research*, Vol. 20, No. 78, pp. 153-166.
- Fleischman, R. K. (2000), "Completing the Triangle: Taylorism and the Paradigms", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 13, No. 5, pp. 597-623.
- Fleischman, R. K. (2005), *Accounting History*. Sage.
- Fleischman, R. K., Hoskin, K. W., and Macve, R. H. (1995), "The Boulton & Watt Case: The Crux of Alternatives Approaches to Accounting History?", *Accounting and Business Research*, Vol. 25, No. 99, pp. 162-176.
- Fleischman, R. K., Kalbers, L. P., and Parker, L. D. (1992), "Archival Research and the New Accounting History: Industrial Revolution Case", *Sixth World Congress of Accounting Historians*, Kyoto, pp. 675-715.
- Fleischman, R. K., Kalbers, L. P., and Parker, L. D. (1996), "Expanding in the Dialogue: Industrial Revolution Costing Historiography", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 7, No. 3, pp. 315-337.
- Fleischman, R. K. and Macve, R. H. (2002), "Coals from Newcastle: Alternative Histories of Cost and Management Accounting in North-East Coal Mining during the British Industrial Revolution", *Accounting and Business Research*, Vol. 32, No. 3, pp. 133-152.
- Fleischman, R. K. and Radcliffe, V. S. (2005), "The Roaring Nineties: Accounting History Comes of Age", *Accounting Historians Journal*, Vol. 32, No. 1, pp. 61-109.
- Fleischman, R. K. and Tyson, T. N. (1996a), "Inside Contracting at the Waltham Watch Company: Reassessing the Economic Rationalist and Labor Process Perspectives", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 9, No. 3, pp. 61-78.
- Fleischman, R. K. and Tyson, T. N. (1996b), "A Guide to the Historical Controversies and Organizational Contexts of Standard Cost", *Journal Accounting Education*, Vol. 14, No. 1, pp. 37-56.
- Fleischman, R. K. and Tyson, T. N. (1997), "Archival Researchers: An endangered Species", *The*

- Accounting Historians Journal, Vol. 24, No. 2, pp. 91-109.
- Foucault, M. (1974), *The Archaeology of Knowledge*, Tavistock. 中村雄二郎訳 (1995) 『知の考古学 (改訳新版)』河出書房新社.
- Foucault, M. (1977), *Discipline and Punish: the Birth of the Prison*, Allen Lane. 田村俊訳 (1989) 『監獄の誕生：監視と処罰』新潮社.
- Foucault, M. (1991), "Governmentality", in G. Burchell, C. Gordon and P. Miller (eds.), *The Foucault Effect: Studies in Governmentality*, Hemel Hempstead, Harvester Wheatsheaf, pp. 87-104.
- Froud, J., Williams, K., Haslam, C., Johal, S. and Williams, J. (1998), "Caterpillar: Two Stories and An Argument", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, No. 7, pp. 685-708.
- Funnell, W. (1996), "Preserving History in Accounting: Seeking Common Ground between New and Old Accounting History", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 9, No. 4, pp. 38-64.
- Garner, S. (1954) (reprinted 1976), *Evolution of Cost Accounting to 1925*, University of Alabama Press. 品田誠平他訳 (1958) 『原価計算の発展 - 1925 年まで』一粒社版.
- Gendron, Y., and Baker, C. R. (2005), "On Interdisciplinary Movement: The development of a Network of Support Around Foucaultian Perspectives in Accounting Research", *European Accounting Review*, Vol. 14, No. 3, pp. 525-569.
- Gomes, D. (2008), "The Interplay of Conceptions of Accounting and Schools of Thought in Accounting History", *Accounting History*, Vol. 13, No. 4, pp. 470-500.
- Hassard, J. (1991), "Multiple Paradigms and Organizational Analysis: A Case Study", *Organizational Studies*, Vol. 12, No. 2, pp. 275-299.
- Hassard, J. and Pym, D. (1990), *The Theory and Philosophy of Organizations: Critical Issues and New Perspectives*, Routledge.
- Hopper, T. and Armstrong, P. (1991), "Cost Accounting, Controlling Labour and the Rise of Conglomerates", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, No. 5/6, pp. 405-438.
- Hopper, T., Otley, D. and Scapens, B. (2001), "British Management Accounting Research: Whence and Whither: Opinions and Recollections", *British Accounting Review*, No. 33, pp. 263-291.
- Hoskin, K. W. (1994), "Boxing Clever: For, Against, and Beyond Foucault in the Battle for Accounting Theory", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 5, No. 1, 1994, pp. 57-86.
- Hoskin, K. W. & Macve, R. (1986), "Accounting and Examination: a Genealogy of Disciplinary Power", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 11, No. 2, pp. 105-136.
- Hoskin, K. and Macve, R. (1988a), "The Genesis of Accountability: The West Point Connections", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13, No. 2, pp. 37-73.
- Hoskin, K. and Macve, R. (1988b), "Cost Accounting and the Genesis of Managerialism: The Springfield Armory Episode", *Second Interdisciplinary Perspectives on Accounting Conference*, Manchester, pp. 1-60.
- Hoskin, K. and Macve, R. (1990), "Understanding Modern Management", *University of Wales Business & Economics Review*, No. 5, pp. 17-22.
- Hoskin, K. and Macve, R. (1994a), "Reappraising the Genesis of Managerialism: A Re-Examination of the Role of Accounting at the Springfield Armory, 1815-45", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 7, No. 2, pp. 4-29.
- Hoskin, K. and Macve, R. (1994b), "Writing, Examining, Disciplining: The Genesis of Accounting's Modern Power" in A. Hopwood and P. Miller (eds). *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press, pp. 67-97. 澤部紀生訳「書き、調べ、賤ること：近代的な会計権力の起源」岡野浩他監訳 (2003) 『社会・組織を構築する会計』中央経済社、所収、pp. 48-78.
- Hoskin, K. and Macve, R. (1996), "The Lawrence Manufacturing Co.: A Note on Early Cost Accounting In US Textile Mills", *Accounting Business and Financial History*, Vol. 6, No. 3, pp. 337-361.
- Hoskin, K. and Macve, R. (2000), "Knowing More as Knowing Less?: Alternative Histories of Cost and Management Accounting in the U. S. and U. K.", *The Accounting, Historians Journal*, Vol. 27,

- No. 1, pp. 91-149.
- Jackson, N. and Carter, O. (1991), "In Defence of Paradigm Incommensurability", *Organizational Studies*, Vol. 12, No. 1, pp. 109-128.
- Johnson, H. T. and Kaplan, R. S. (1988), *Relevance Lost*, Harvard Business School Press. 鳥居宏史 訳 (1992) 『レレバンス・ロスト』 白桃書房.
- Keenan, M. G. (1998a), "A Defence of Traditional Accounting History Research Methodology", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 9, No. 6, pp. 641-666.
- Keenan, M. G. (1998b), "Rhetoric, Obfuscation and Genealogies of Calculation: A Reply to My Critics", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 9, No. 6, pp. 713-719.
- Littleton, A. C. (1933), *Accounting Evolution to 1900*, the American Institute Publishing Co. Inc. 片野一郎訳 (1978) 『増補版 リトルトン会計発達史』 同文館.
- Lodh, S. C. and Gaffikin, M. J. R. (1997), "Critical Studies in Accounting Research, Rationality and Habermas: A methodological Reflection", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 8, No. 5, pp. 433-474.
- Loft, A. (1991), "The History of Management Accounting: Relevance Found" in Ashton, D., Hopper, T. and Scapens, R. W. (1991), *Issues in Management Accounting*, Prentice-Hall. pp. 21-44.
- Merino, B. D, Koch, B. S. and MacRitchie, K. L. (1987), "Historical Analysis: A Diagnostic Tool for 'Events' Studies: The Impact of the Securities Act of 1933", *The Accounting, Review*, Vol. 62, No. 4, pp. 748-762.
- Miller, P., Hopper, T., and Laughlin, R. (1991), "The New Accounting History", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16, No. 5/6, pp. 395-403.
- Miller, P. & Napier, C. J. (1993), "Genealogies of Calculation", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 18, No. 7/8, pp. 631-647.
- Morgan, G. ed (1983), *Beyond Method: Strategies for Social Research*, Sage.
- Morgan, G. (1986), *Images of Organization*, Sage.
- Napier, C. J. (1989), "Research Directions in Accounting History", *British Accounting Review*, Vol. 21, No. 3, pp. 237-254.
- Napier, C. J. (1998) "Giving an Account of Accounting History: A Reply to Keenan", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 9, No. 6, pp. 685-700.
- Napier, C. J. (2006), "Accounts of Change: 30 Years of Historical Accounting Research", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31, No. 4/5, pp. 445-507.
- Neimark, M. (1990), "The King is Dead, Long Live the King!", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 1, No. 1, pp. 103-114.
- Parker, M. and McHugh, G. (1991), "Five Text in Search of an Author: A Response to John Hassards 'Multiple Paradigms and Organizational Analysis' ", *Organizational Studies*, Vol. 12, No. 3, pp. 451-456.
- Richardson, A. D. (2008), "Strategies in the Development of Accounting History as an Academic Discipline", *Accounting History*, Vol. 13, No. 3, pp. 247-280.
- Roslender, R., and Dillard, J. F. (2003), "Reflections on The Interdisciplinary Perspectives on Accounting Project", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 14, No. 3, pp. 325-351.
- Sy, A. and Tinker, A. (2005), "Archival Research and the Lost Worlds of Accounting", *Accounting History*, Vol. 10, No. 1, pp. 47-69.
- Tinker, A. (1984), "Theories of the State and the State of Accounting: Economic Reductionism and Political Voluntarism in Accounting Regulation Theory", *Journal of Accounting Public Policy*, Vol. 3, No. 1, pp. 55-74.
- Tyson, T. (1990), "Accounting for Labor in the Early Nineteenth Century: The U. S. Arms Making Experience", *The Accounting Historians Journal*, Vol. 17, No. 1, pp. 47-59.
- Tyson, T. (1992), "The Nature and Environment of Cost Management Among Early 19th Century US Textile Manufacturers", *The Accounting Historians Journal*, Vol. 19, No. 2, pp. 1-24.

- Tyson, T. (1993), "Keeping the Record Straight: Foucauldian Revisionism and Nineteenth Century U. S. Cost Accounting History", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 6, No. 2, pp. 4-16.
- Tyson, T. (1998), "Mercantilism Management Accounting, or Managerialism? Cost Accounting in Early Nineteenth-Century US Textile Mills", *Accounting, Business & Financial History*, Vol. 8, No. 2, pp. 211-229.
- Tyson, T. (2000), "Accounting History and the Emperors New Clothes: A Response to Knowing More as Knowing Less?", *The Accounting Historians Journal*, Vol. 27, No. 1, pp. 159-171.
- Tyson, T. and Oldroyd, D. (2007), "Straw Men and Old Saws - An Evidence-Based Response to Sy & Tinker's Critique of Accounting History", *The Accounting Historians Journal*, Vol. 34, No. 1, pp. 173-193.
- Uselding, P. (1972), "Technical Progress at the Springfield Armory, 1820-1859", *Explorations in Economic History*, Vol. 9, pp. 291-316.
- Uselding, P. (1973), "An Early Chapter in the Evolution of American Industrial Management", in Cain, P. and Uselding, P. J. (eds), *Business Enterprise and Economic Change: Essays in Honor of Harold F. Williamson*, Kent University Press, pp. 63-84.
- Williamson, O. E. (1975), *Markets and Hierarchies, Analysis and Antitrust Implications*, Free Press.
- 浅沼萬里・岩崎晃訳 (1980) 『市場と企業組織』日本評論社。
- Waker, S. P. (2008), "Innovation, Convergence and Argument without End in Accounting History", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 21, No. 2, pp. 296-322.
- Waker, S. P. & Mitchell, F. (1998), "Labor and Costing: The Employees' Dilemma", *The Accounting Historians Journal*, Vol. 25, No. 2, pp. 35-63.

#### 引用参考文献・邦文献

- 相川奈美稿 (2003) 「英国ボルトン & ワット・カンパニーにおける『標準』概念」相川奈美・西村明・大下丈平編著『管理会計の国際的展開』九州大学出版会、所収、pp. 165-193.
- 相沢哲稿 (1996) 「フーコー 権力論 再考」『年報人間科学』第 15 号, pp. 35-52.
- 足立浩著 (1996) 『アメリカ管理原価会計史』晃洋書房.
- 足立浩稿 (1999) 「管理会計の歴史的発展と論理的展開」『日本福祉大学経済論集』第 19 号.
- 萱野稔人著 (2007) 『権力の読みかた：状況と理論』青土社.
- 菊澤研宗著 (2006) 『組織の経済学入門 - 新制度学派経済学アプローチ』有斐閣.
- 清水泰洋稿 (2005) 「会計史をめぐるヒストリオグラフィ：レビュー」『国民経済雑誌』第 192 巻, 第 1 号, pp. 83-97.
- 芹沢一也・高桑和己編 (2007) 『フーコーの後で』慶応義塾大学出版会
- 高杉真一著 (1999) 『アメリカ鉄道管理会計生成史 - 業績評価と意思決定に関連して』同文館.
- 高杉真一著 (2004) 『アメリカ管理会計生成史 - 投資利益率に基づく経営管理の展開』創成社.
- 松谷靖二稿 (1986a) 「19 世紀初頭から中葉にかけてのイギリスおよびアメリカの原価計算 (一)」『会計』第 129 巻 4 号, pp. 443-454.
- 松谷靖二稿 (1986b) 「19 世紀初頭から中葉にかけてのイギリスおよびアメリカの原価計算 (二)」『会計』第 129 巻 4 号, pp. 561-577.